国家审计问责制度目标设定探微

西北大学经济管理学院　冯均科(博士生导师)

【摘要】本文从国家审计问责制度的目标出发,讨论国家审计问责制度目标设定的社会环境基础,以揭示两者之间的内在关系,为准确理解不同社会环境如何影响国家审计问责制度目标的设定提供依据。

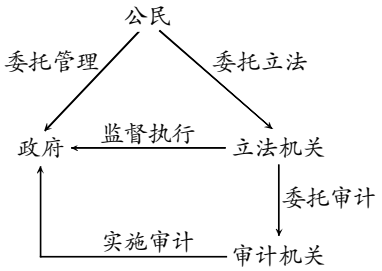
【关键词】问责　审计　目标

国家审计问责制度是特定国家以国家审计监督为基础建立的规则化的问责工作体系，它涵盖了审计机关的直接问责与其他机构借助审计结论所进行的间接问责。由于不同国家的政治制度以及治国方式不同，国家审计问责制度及其目标也会不同。

一、中性目标:评价被审计单位的受托责任履行情况

国家审计是委托代理关系的产物，而委托代理关系是由契约规定下来的一种秩序。在国家审计中,似乎不存在类似于民间审计的基于单个契约的明确的委托代理关系，但它具有复杂的公务属性,只能靠法律这一特殊契约来规范。在不同国家的法律中,规定了不同的国家审计委托代理关系。一部分国家的审计机关对议会负责；一部分国家的审计机关对最高法院负责;还有一部分国家的审计机关对政府负责。由于法律所设置的领导体制及工作职责的不同，不同国家的国家审计在委托人的特定要求下,开展不尽相同的工作。然而,在评价被审计单位受托责任履行情况方面却有着惊人的相似。

公共资金管理是由公民(以纳税人为代表)委托政府所进行的一项工作。在市场经济条件下,公民可以委托(一般是由法律授权由立法机关实施)国家审计机关对政府使用公共资金的情况进行审计。这时的委托代理关系如下图所示:



从图中可以看到,有三种委托代理关系:第一种是公民委托政府管理公共资金，政府充当公民的代理人，按一定契约(如法律)要求有效使用公共资金并接受监督。第二种是公民委托立法机关制定法律规范,从“立法独立”的制度配置上彻底解决因执行机关自行制定规则而滥用行政权力的问题。而立法机关作为制衡政府的独立力量也不过是公民的代理人,也需要对公民负责。第三种是立法机关委托审计机关对政府以及政府委托的国有单位等进行审计，以专业化的公共监督弥补公民个人监督的权威性、技术性不足,审计机关作为代理人对立法机关负责,也对全体公民负责。

从三种委托代理关系的分析可以比较容易地做出判断:国家审计是依法对政府及其代理人受托责任履行情况进行的监督；这种监督主要是借助评价受托责任履行情况的信息来实现的。

在我国,由于政府的受托责任并不十分明晰,加上审计机关领导体制的局限性，使评价政府的受托责任履行情况变得不够现实。尽管我国《审计法》明确了审计工作报告提交人大以及政府向人大报告“问题的纠正情况和处理结果”(第四条),但国家审计的体制问题会使这一制度配置的效率变得无法确定。可以肯定的是,我国审计机关在预算执行审计与经济责任审计方面取得了令公众满意的成果，在评价被审计单位及相关个人受托责任履行情况方面发挥了积极的作用。

二、消极性目标:遏制被审计单位的失职行为

在世界各国的国家审计中，采用立法型审计模式的国家着力于评价以政府为主体的被审计单位，这种评价通常是指出存在的问题,但也有一部分是肯定取得的成绩。如美国总审计局(GAO)除了指出政府失误的地方之外,GAO 还报告政府运作良好的项目和政策,并说明相关的进展情况。然而,这些国家并不刻意考虑对“政府失误”的当事人如何处理的问题。原因是,在法律授权与组织属性上,国家审计机关并不拥有处罚权;它既不属于行政机关也不属于司法机关。

行政型审计模式与司法型审计模式的审计机关都拥有一定的处罚权,这与它们本身的法律授权与组织属性有关。国家审计机关评价被审计单位的受托责任履行情况，并根据评价结果行使处罚权,从制度配置的效率方面来看是毋庸置疑的。同一机关从检查到处罚,不存在审计事项的移交,加强了部门之间的沟通,使协调成本降低,并且使得事项的处理效率得到提高。然而,这带来的问题是,如果“检查权”与“处罚权”属于不相容的职权,那么国家审计机关在这种制度配置下,必然存在滥用或不恰当行使职权的可能性，这在一定程度上存在着隐性降低审计效率的可能。下面是对这一问题的进一步解析:

1. “检查权”与“处罚权”是否是不相容职权的问题。关于这个问题,在我国的审计界乃至其他行政领域,都需要重新考虑。因为,我国的行政机关均有行政执法权,进行行政处罚是天经地义的事情。审计机关作为行政机关,具有处罚权也属情理之中。问题是,由执行检查权的机关再去行使处罚权,容易出现处罚上的偏差:将在检查中与被审计单位的意见分歧转移到处罚上,导致处罚过重;行使或主管这两种权力的负责人,在被审计单位的“收买”下,拥有从轻处罚的机会。可以借鉴的是,司法机关内部进行了许多权力的细分,以使权力之间能够有效牵制;公安侦察、检察起诉与法院审判的权力制衡同样可以用到行政系统内部。作为一种权宜之计,我国某些审计机关已开始实施“检查”与“处罚”相分离的制度,但这种在一个行政机关内部进行的权力分离,究竟能否有效发挥权力制衡的作用,还需要进一步的观察和验证。

2. “检查权”与“处罚权”由同一执法主体行使存在隐性降低审计效率的可能性。因为,两种权力由同一执法主体享有时,后一种权力的行使对前一种权力的行使“信任”大于“制衡”,对审计证据认定的标准要求放宽,如果审计机关内部的督导制度不健全,极容易出现审计质量问题。

不可否认,在权力高度集中的政治环境下,由审计机关行使处罚权可以有效地进行问责。一个最直接的判断是:只要被检查出重大问题,就可能被处罚。这种检查与处罚的有机结合,比单个检查或处罚更有威慑力。这就是为什么这种制度比较容易推行的原因。

应当看到,在广义的国家审计问责制度下,其他机构利用审计意见进行的处理、处罚同样是属于国家审计问责的范畴。从这种意义上讲,几乎每一个国家都存在上述的消极性审计问责目标。

三、积极性目标:促进被审计单位更好地履行受托责任

历史上国家审计只注重“批判性”,而现代的国家审计在“批判性”的基础上更重视“建设性”,这是一个巨大的进步。传统审计注重问题的揭露与处罚(尽管处罚不一定是由审计机关具体来实施),但仍然不能消除“年年检查,年年有问题”的现象。一个重要的原因是,这种审计并不考虑或者很少考虑如何消除产生问题的根源。现代审计认为,健全制度是消除弊端的重要手段,因此不少国家的审计机关对处罚本身的关注开始弱化,更加关注被审计单位相关制度的建设。制度健全了,可以防微杜渐,更好地促进被审计单位履行受托责任。据此可以判断:消极性审计问责制度的目标可以“治标”,但是不能“治本”;如果要试图“治本”,就必须靠积极性审计问责制度的目标来实现。

美国国家审计在实现积极性审计问责制度目标方面值得借鉴。GAO 前任负责人鲍舍自从 1981 年 10 月任审计长以后,一直延续了前任审计长斯塔茨在 1970 年开创的项目评估。他在内部控制立法方面做出了卓越的贡献,被认为是美国《萨班斯-奥克斯利法案》(2002)“404 条款之父”。GAO 甚至在 2007 年伊拉克责任拨款法案的授权下,报告“伊拉克政府是否已实现 18 项基准目标”。以项目评估与政策分析为主要工作方式的美国国家审计,已经在积极性审计问责方面做出了许多有益的探索,值得其他国家借鉴。

没有处理、处罚授权的国家审计,表面上看,似乎限制了审计功能的有效发挥,其实不然。审计的建设性意见可以有效解决被审计单位管理工作中的顽疾,规范管理制度与工作流程,比消极性的审计问责更有益于被审计单位。正如印度尼西亚审计委员会 Prion 所言:“外部审计无法挽回国家预算中已损失的资金。唯一的办法是采取措施尽量避免不合理的公共资金支出。说到底一句话:预防胜于治疗。”

在国家审计的实践中,我们能够越来越多地看到,无论现在采用哪一种审计问责制度的目标,积极性目标都将成为主导国家审计发展的主流。

四、国家审计问责制度目标的融合

在国家审计问责制度建设中,可以从更宽广的视角来理解国家审计问责的范围;不应将国家审计问责仅仅局限在国家审计机关这一狭小的层面上,而应从整个国家治理的广泛的权力体系与功能运作上来考虑。这时,才可能准确理解不同的政治环境下国家审计问责制度体系的差异和精髓,为进一步完善审计问责制度提供判断基础。

立法型、行政型和司法型审计模式下,广义的国家审计问责制度并无原则性的差异。但从人们一般能够观察到的狭义的国家审计机关问责制度来看,具有不尽相同的问责制度目标。如果将其进行归纳,可以用下表反映:

审计模式 / 目标	立法型模式	行政型模式	司法型模式
积极性目标	●	△	△
中性目标	●	●	●
消极性目标	○	●	●

注:●表示“是”;△表示“部分是”;○表示“否”。

上表所反映的仅仅是从各种不同类型国家审计机关在狭义审计问责制度下的目标设计情况,这有助于我们理解审计机关的职能定位情况。可以看出,基于行政型模式下审计问责制度目标的广泛性,虽然审计机关能够解决更多的问责问题,但由于多种权力的集中,会带来工作重心分散的难题,这是应当予以关注的。

事实上,几乎每一个国家在广义的审计问责制度目标方面并不存在明显的差异,真正的差异在于赋予国家审计机关怎样的问责权力,以及借助相关的问责制度实现怎样的效果。研究国家审计问责制度,更应关注国家审计机关在审计问责制度中的权力配置问题及其发挥的作用,而不应当仅仅将视角局限在审计机关如何问责的狭小范围内。

【注】本文是国家哲学社会科学规划办公室立项的国家社会科学基金课题“国家审计问责制度的研究”的阶段性成果。

主要参考文献

1. 于海.西方社会思想史.上海:复旦大学出版社,2005

2. 张维迎.企业的企业家——契约理论.上海:上海三联书店、上海人民出版社,1995